Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 32257 du rôle
Inscrit le 3 avril 2013

Audience publique du 31 mars 2014

Recours formé par
Monsieur ..... et consort, ….. (Belgique)
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32257 du rôle, déposée en date du 3 avril 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Christian Rollmann, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..... et de son épouse, Madame ....., demeurant ensemble à ….., tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision portant les numéros …., ….. et …. rendue en date du 3 janvier 2013 par le directeur de l'administration des Contributions directes, ayant déclaré leur « *recours hiérarchique formel* » sans objet ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 3 juillet 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 5 août 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Christian Rollmann au nom de Monsieur ..... et de Madame ..... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale critiquée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Christian Rollmann, et Madame le délégué du gouvernement Caroline Peffer, en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 10 mars 2014.

Suite au dépôt de leur déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 en date du 14 janvier 2010, de celle de l'année 2009 en date du 1er février 2011, et de celle de l'année 2010 en date du 21 mars 2012, Monsieur ..... et Madame ..... se virent informés, conformément aux dispositions du paragraphe 205 (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », par trois courriers du 31 août 2012 du bureau d'imposition Luxembourg X, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », que « *les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ou de l'article 24 de la convention belgo-luxembourgeoise contre les doubles impositions* » ne seraient pas appliqués pour leur imposition, c'est-à-dire que ni « *des dépenses spéciales, ni des charges extraordinaires* » ne seraient pris en compte, étant donné que « *l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 L.I.R. dispose que, lorsque le décompte n'a lieu que sur demande, celle-ci est à déposer au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle pour laquelle le décompte est à effectuer* », et qu'« *en vertu du § 153 AO, les droits à restitution*

s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit ».

En date du 5 septembre 2012, le bureau d'imposition émit à l'égard de Monsieur ..... et de Madame ....., les bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2008, 2009 et 2010, ci-après désignés par « les bulletins », en indiquant dans le bulletin concernant l'année 2008 que l'imposition diffère de la déclaration en ce que « *la déclaration étant rentrée au-delà de la date limite, il ne peut pas être tenu compte de déductions ni au titre de dépenses spéciales, ni au titre de charges extraordinaires* ».

Par courrier du 6 septembre 2012, envoyé par télécopie, Monsieur ..... et Madame ..... firent parvenir au bureau d'imposition leurs observations relatives aux trois courriers du 31 août 2012, précités, en soulignant plus particulièrement qu'ils n'auraient pas agi de mauvaise foi et que la non-application de l'article 157ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », aux impositions visées constituerait une sanction disproportionnée dans leur chef au regard de la faute commise, c'est-à-dire le fait d'avoir déposé leurs déclarations fiscales pour les années 2008, 2009 et 2010 peu de temps après l'expiration du délai légal.

Par trois courriers du 26 novembre 2012 identiquement rédigés, Monsieur ..... et Madame ..... s'adressèrent au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », en les termes suivants :

« Concerne : dossier 0005 0099 431
Réclamation pour supplément pour dépôt tardif sur le revenu [2008, 2009, 2010].

Le 5 septembre dernier, nous avons reçu simultanément 3 courriers de vos services, datés du 31/08/2012 (voir annexe 1), par lesquels l'Administration des Contributions Directes nous informe que les dépenses spéciales et les charges extraordinaires de nos déclarations sur les revenus 2008, 2009 et 2010 ne seront pas prises en compte pour cause de dépôt tardif.

Déclaration sur les revenus 2008 introduite le 14 janvier 2010, soit 14 jours après la limite du 31/12/2009 ;
Déclaration sur les revenus 2009 introduite le 01 février 2011, soit 31 jours après la limite du 31/12/2010 ;
Déclaration sur les revenus 2010 introduite le 21 mars 2012, soit 82 jours après la limite du 31/12/2011.

Nous avons immédiatement transmis par fax, le 6 septembre dernier, un courrier au bureau d'imposition (voir annexe 2) et essayé, en vain, de joindre le bureau d'imposition par téléphone.

Ce courrier est resté sans aucune réaction à ce jour !!

Le 10 septembre dernier, nous avons reçu les bulletins d'impôts pour les revenus 2008, 2009 et 2010 (daté du 5/09/2012) qui ne tiennent effectivement pas compte des dépenses spéciales et charges extraordinaires.

Nous nous permettons donc d'introduire un recours hiérarchique formel pour cause de supplément pour dépôt tardif pour notre bulletin sur le revenu [2008, 2009, 2010].

Je vous joins, en annexe, une argumentation et une copie des pièces utiles à la compréhension du dossier. »

Par décision du 3 janvier 2013, répertoriée sous les numéros C 18141, C 18142 et C 18143 du rôle, le directeur déclara sans objet le recours de Monsieur ..... et de Madame ...... Cette décision est libellée comme suit :

« *Décision sur recours hiérarchique formel*

Le directeur des contributions,

Vu les requêtes introduites le 28 novembre 2012 par le sieur ..... et la dame ....., ..., ayant élu domicile à Luxembourg, en ce qu'elles tendent à exercer un recours contre la fixation de suppléments d'impôt pour déclaration tardive des revenus des années 2008, 2009 et 2010 ;

Vu le dossier fiscal;

Considérant que les instances étant suffisamment connexes, il y a lieu de les joindre pour y statuer par une seule et même décision ;

Considérant qu'il résulte de l'instruction du dossier fiscal, que pour les années en cause, le bureau d'imposition n'a décerné aucun supplément d'impôt pour une déclaration tardive de revenus ;

PAR CES MOTIFS

Déclare les recours sans objet. […]

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 avril 2013, Monsieur ..... et Madame ..... ont introduit un recours en réformation, sinon en annulation contre la décision directoriale du 3 janvier 2013, précitée.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 237 AO et de l'article 8 (3) 2. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge de l'annulation sur les recours introduits contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'un recours hiérarchique formel. Partant, le tribunal n'est pas compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par le demandeur contre la décision déférée du directeur du 3 janvier 2013.

Le recours subsidiaire en annulation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de leur recours, les demandeurs, tout en reconnaissant avoir déposé leurs déclarations fiscales pour les années 2008, 2009 et 2010 après l'expiration du délai légal,

donnent à considérer qu'ils auraient déjà payé des retenues sur traitements et salaires pour les exercices fiscaux en cause et que l'administration ne leur aurait jamais fait part d'une erreur quelconque commise dans leurs déclarations fiscales des années 2007 et 2011. Les trois bulletins établis le 5 septembre 2012 leur porteraient préjudice dans la mesure où ils ne prendraient pas en compte pour la détermination de leurs revenus imposables ajustés des exercices fiscaux 2008, 2009 et 2010 leurs dépenses spéciales au sens des articles 109 LIR, ainsi que leurs charges extraordinaires au sens de l'article 127 LIR.

Les demandeurs soutiennent que leurs trois courriers du 26 novembre 2012, précités, seraient à considérer comme des réclamations contre les trois bulletins établis le 5 septembre 2012, étant donné que lesdits courriers feraient référence aux trois courriers du bureau d'imposition du 31 août 2012 basés sur le paragraphe 205 (3) AO, à leur courrier du 6 septembre 2012, envoyé par télécopie, ainsi qu'aux trois bulletins concernés. Ils affirment qu'ils se seraient trompés dans les libellés en appelant leurs réclamations « *recours hiérarchique formel* » et en réclamant contre des « *supplément pour dépôt tardif* ». Ils renvoient en outre à leurs arguments développés dans une « *note d'argument* » annexée aux trois courriers du 26 novembre 2012.

Les demandeurs reprochent au directeur d'avoir utilisé comme prétexte la confusion résultant des termes employés par eux en décidant, après avoir constaté qu'aucun supplément d'impôt pour dépôt tardif des déclarations fiscales pour les années 2008, 2009 et 2010 au sens du paragraphe 168 (2) AO n'aurait été décerné par le bureau d'imposition, que la décision litigieuse relèverait du champ d'application du paragraphe 237 AO pour retenir le défaut d'objet de leurs réclamations introduites par courriers du 26 novembre 2012. Le directeur, tout en indiquant avoir instruit le dossier, aurait omis de prendre en considération les préjudices leur causés par l'établissement des bulletins du 5 septembre 2012 qui n'auraient pas tenu compte de leurs dépenses spéciales et de leurs charges extraordinaires, bien que ces accroissements d'assiette alourdissent leurs dettes d'impôt.

Le délégué du gouvernement rétorque que le recours en annulation serait à déclarer non fondé. Il explique que l'AO admettrait trois types de recours devant le directeur, à savoir, premièrement, la réclamation au sens du paragraphe 228 AO dirigée contre les bulletins d'impôt ou les décisions y assimilées par la loi énumérées aux paragraphes 228 et 235 AO, deuxièmement, le recours hiérarchique formel au sens du paragraphe 237 AO dirigé contre les décisions discrétionnaires de l'administration fiscale, telle par exemple une décision fixant un supplément d'impôt ou une décision refusant d'accorder un délai de paiement, et troisièmement, la demande en remise ou restitution gracieuse au sens du paragraphe 131 AO pouvant être introduite lorsque la perception de l'impôt, dont la légalité n'est pas contestée, entraîne pour le contribuable une rigueur incompatible avec l'équité.

En se référant à la jurisprudence administrative, le délégué du gouvernement fait valoir qu'une requête introduite auprès du directeur devrait indiquer clairement contre quelle décision elle serait dirigée, afin de permettre au directeur de la qualifier utilement. Ceci serait d'autant plus important que le directeur, saisi d'une réclamation, procèderait d'office au réexamen global de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition et pourrait, le cas échéant, réformer l'imposition du contribuable *in pejus*.

Il donne à considérer que même si les trois courriers des demandeurs du 26 novembre 2012 étaient intitulés « *réclamation pour supplément pour dépôt tardif sur le revenu* » et s'ils mentionnaient les bulletins litigieux, les demandeurs auraient expressément déclaré vouloir introduire « *un recours hiérarchique formel pour cause de supplément pour dépôt tardif* ». Il ajoute que ni ces courriers, ni l'argumentaire y annexé ne préciseraient qu'ils auraient entendu introduire une réclamation contre les bulletins établis le 5 septembre 2012 et plus particulièrement qu'ils se seraient sentis lésés par lesdits bulletins et qu'ils auraient sollicité le réexamen de leur imposition. Il en déduit que le directeur aurait retenu à juste titre que les demandeurs auraient introduit un recours hiérarchique formel contre une décision discrétionnaire ayant fixé un supplément d'impôt et qu'il aurait rejeté le recours comme étant sans objet puisque le bureau d'imposition n'aurait fixé aucun supplément d'impôt en l'espèce.

Les parties étant en désaccord sur la nature des trois courriers des demandeurs du 26 novembre 2012, il échet dès lors au tribunal d'analyser de prime abord si ces courriers sont à considérer comme des réclamations (« *Anfechtung* ») ou des recours hiérarchiques formels (« *Beschwerde* ») introduits contre les bulletins établis le 5 septembre 2009.

La qualification de la réclamation se dégage en principe des exigences de forme et de fond auxquelles elle est soumise[1].

Aux termes du paragraphe 228 AO : « *Les décisions visées aux §§..., 221, 212, 212a alinéa 1er, 214, 215, 215a et 235 peuvent être attaquées dans un délai de trois mois par voie de réclamation devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué.* […] »

Aux termes du paragraphe 237 AO : « *Gegen andere als die in den Paragraphen ..., 211, 212, 214, 215, 215a und 212a, Absatz 1, und 235 bezeichneten Verfügungen von Steuerbehörden ist lediglich die Beschwerde gegeben. Die Frist beträgt drei Monate.* […] »

En vertu du paragraphe 228 AO, précité, une réclamation peut être introduite auprès du directeur dans un délai de trois mois notamment contre les bulletins de l'impôt sur le revenu. Ces réclamations sont à introduire selon les formes prévues au paragraphe 249 AO qui dispose que : « (1) *Die Rechtsmittel können schriftlich eingereicht oder zu Protokoll erklärt werden. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer das Rechtsmittel eingelegt hat. Einlegung durch Telegramm ist zulässig. Unrichtige Bezeichnung des Rechtsmittels schadet nicht.*

(2) Ein Rechtsmittel gilt als eingelegt, wenn aus dem Schriftstück oder der Erklärung hervorgeht, dass sich der Erklärende durch die Entscheidung beschwert fühlt und Nachprüfung begehrt ».

S'il est vrai que cette disposition légale réduit les exigences de forme d'une réclamation au strict minimum, même une désignation incorrecte de la voie de recours ne portant pas à conséquence, [2]il n'en reste pas moins qu'elle requiert *expressis verbis* que la

---

[1] Jean Olinger, La procédure contentieuse en matière d'impôts directs, études fiscales, numéros 81/82/83/84/85, novembre 1989, p. 48, n°56.

[2] Cf. trib. adm. 2 juillet 2003, n°11585 du rôle, confirmé par Cour adm. 13 janvier 2004, n°16854C du rôle, et autre référence y citée, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 605

formulation de la réclamation doit faire ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition.

Même si aucun formalisme n'est imposé au contribuable en ce qui concerne la forme de l'introduction de sa réclamation, néanmoins faut-il que le contribuable fasse preuve d'un minimum de diligences concernant la formulation du contenu de la requête, de sorte que celui qui en est saisi soit en mesure de la qualifier utilement notamment quant à la question de savoir s'il s'agit effectivement d'une réclamation. Il importe que le contribuable ait indiqué le destinataire et s'il entendait que le bureau procède au retrait du bulletin ou d'un point du bulletin ou s'il voulait remettre en cause l'imposition en transmettant son dossier au directeur qui pourrait alors procéder au réexamen intégral de sa situation fiscale aux termes du paragraphe 299 AO. Dans cette mesure, il appartient au contribuable d'indiquer clairement ses intentions, étant donné que les deux procédés ont des répercussions autrement différentes.[3]

Il convient encore de relever que si le paragraphe 249, alinéa 2 AO requiert que la formulation de la réclamation fasse ressortir que le contribuable se considère lésé par le bulletin d'impôt en cause et qu'il sollicite un réexamen de son imposition, il commande néanmoins une interprétation large de la notion de « *réclamation* ». Toutes les fois que la réclamation est celle qui présente de l'intérêt pour le contribuable, sa déclaration doit être considérée comme expression de sa volonté d'exercer un recours contentieux. Au besoin, il faut que l'administration se renseigne auprès du contribuable sur le sens à donner à sa déclaration.[4]

Force est au tribunal de constater qu'il ressort des trois courriers des demandeurs du 26 novembre 2012 adressés au directeur, qu'ils ont indiqué dans la rubrique « *concerne* » le terme de « *réclamation* », et que les trois bulletins établis le 5 septembre 2012 « *ne tiennent pas compte des dépenses spéciales et charges extraordinaires* ». En outre, les demandeurs ont annexé auxdits courriers du 26 novembre 2012 un document intitulé « *argumentation* » dans lequel ils ont indiqué avoir « *bien procédé aux paiements en temps utile, malgré l'introduction de la présente réclamation* », de sorte à demander « *de bien vouloir faire ré-établir les décomptes par application de l'art. 157 ter L.I.R., en tenant compte de nos dépenses spéciales et extraordinaires* ».

Il s'ensuit qu'il ressort de manière non équivoque de ces indications que les demandeurs se sont sentis lésés par l'imposition retenue par les bulletins établis le 5 septembre 2012 bien qu'ils ne l'aient certes pas exprimé de manière explicite. Ils n'ont ainsi pas manqué de relever que les bulletins en question auraient omis de prendre en compte leurs dépenses spéciales et extraordinaires entraînant *de facto* une charge d'impôt supérieure à celle qu'ils avaient escomptée payer.

Le tribunal est dès lors amené à retenir que le directeur n'a pas pu se méprendre sur l'intention des demandeurs d'introduire une réclamation contre les bulletins du 5 septembre 2012 et sur le fait qu'ils ont sollicité un réexamen de leur imposition. Cette conclusion n'est pas énervée par le fait qu'à la fin de leurs trois courriers du 26 novembre 2012, les demandeurs se sont exprimés comme suit : « *Nous nous permettons donc d'introduire un*

---

[3] Cf. trib. adm. 21 novembre 2005, n° 19625 du rôle, et autres références y citées, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 606

[4] Cf. trib. adm. 13 décembre 2004, n° 17626 du rôle, et autres références y citées, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n° 607

recours hiérarchique formel pour cause de supplément pour dépôt tardif pour notre bulletin sur le revenu 2008. », étant donné que ces courriers ont été rédigés par des particuliers, et non par des professionnels de la postulation, et que le directeur a partant dû être conscient du risque d'une simple confusion des termes utilisés par les auteurs des réclamations en cause, d'autant plus que le paragraphe 249 AO prévoit expressément qu'une désignation incorrecte de la voie de recours ne porte pas à conséquence et qu'en l'espèce la désignation correcte de la voie de recours, à savoir le terme « *réclamation* » a également été employée par les demandeurs. A cela s'ajoute encore qu'aucun élément visant à établir que le directeur se serait renseigné auprès des contribuables sur la qualification à donner à leurs trois courriers du 26 novembre 2012 et plus particulièrement sur la question de savoir s'ils avaient l'intention d'introduire une réclamation n'a été soumis au tribunal.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que les trois courriers du 26 novembre 2012 des demandeurs n'ont pas valablement pu être qualifiés par le directeur de « *recours hiérarchique formel* » alors qu'ils sont à qualifier de réclamation. Par conséquent, la décision directoriale déférée du 3 janvier 2013 encourt l'annulation, sans qu'il y ait lieu de statuer plus en avant par rapport aux autres moyens et arguments développés par les parties à l'instance.

Enfin, et dans le seul objectif d'être complet, le tribunal tient à relever, les demandeurs l'ayant d'ailleurs eux-mêmes admis, qu'ils ont soumis leur déclaration pour l'impôt sur le revenu des années 2008, 2009 et 2010, véhiculant leur demande d'admission à l'imposition par voie d'assiette au sens de l'article 153 (4) LIR pour les exercices fiscaux visés, en date du 14 janvier 2010, respectivement du 1er février 2011, respectivement du 21 mars 2012, c'est-à-dire postérieurement au délai d'un an après écoulement de l'année d'imposition concernée découlant nécessairement de l'article 17 du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 de la L.I.R.[5], de sorte que ladite demande a été introduite de manière tardive.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

se déclare incompétent pour connaître du recours principal en réformation ;

reçoit le recours subsidiaire en annulation en la forme ;

au fond, le déclaré justifié ;

partant annule la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 janvier 2013 et renvoie le dossier audit directeur en prosécution de cause ;

condamne l'Etat aux frais.

[5] Cf. Cour adm. 1er février 2011, n° 27045C du rôle, Pas. adm. 2012, V° Impôts, n°475

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique du 31 mars 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 31 mars 2014
Le greffier du tribunal administratif